Вычерова Надежда Вячеславовна. Исполнение обязанности по уплате имущественных налогов в Российской Федерации: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.04 / Вычерова Надежда Вячеславовна;[Место защиты: ФГБОУ ВО Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)], 2017

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Современная налоговая система
Российской Федерации, как и любая система, состоит из множества элементов,
взаимосвязанных и взаимодействующих друг с другом. Каждый из этих элементов
по-разному влияет на эффективность работы системы в целом. Налоговая система
является государственной системой, так как её работа обеспечивается
функционированием специальных государственных органов. Кроме того,
государство в лице законодательных органов принимает правила, в соответствии с
которыми налоговая система должна работать. Каждый налог должен быть
законно установлен, а его взимание - обосновано и справедливо. И, наконец,
важнейшим элементом налоговой системы является общество.

Налогоплательщики, с одной стороны, олицетворяют собой общество, с другой стороны, добросовестное выполнение ими своих обязанностей по уплате налогов влияет на функционирование государства и общества. Все элементы налоговой системы взаимодействуют между собой, например, через юридическую обязанность уплачивать тот или иной налог.

Показателем эффективности работы налоговой системы являются показатели сбора налогов, то есть исполнения обязанности по уплате налогов. Процент задолженности по уплате налогов остается на достаточно высоком уровне. По статистическим данным Федеральной службы государственной статистики, задолженность по налогам и сборам, учитываемая с момента ее возникновения, в консолидированный бюджет Российской Федерации на 1 января 2016 г. составила 827,3 млрд. рублей. По сравнению с 1 января 2015 г. (802,7 млрд. рублей) она увеличилась на 3,0%, а с 1 января 2014 г. (770,3 млрд. рублей) – на 7,0%. Недоимка по налоговым платежам на 1 января 2016 г. составила 461,4 млрд. рублей и по сравнению с 1 января 2013 г. (346,3 млрд. рублей) увеличилась на 33%1. Динамика задолженности по налоговым платежам показывает рост, который также наблюдается и в отношении имущественных налогов (налога на имущество

1 См.: Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики // URL: gks.ru/free\_doc/new\_site/finans/fin24.doc (дата обращения: 01.10.2016).

физических лиц, налога на имущество организаций, транспортного налога и
земельного налога). По состоянию на 1 августа 2016 года задолженность по
имущественным налогам составила 174,3 млрд. рублей и по сравнению с 1 августа
2015 года (149,9 млрд. рублей) увеличилась на 16%1. Снижение показателей сбора
налогов свидетельствует о наличии проблем в исполнении обязанности по уплате
имущественных налогов, которые связаны не только с поведением
налогоплательщика, но и с деятельностью государственных органов,

осуществляющих контроль за уплатой налогов и принудительное исполнение налоговой обязанности.

В связи с тем что полномочия по принудительному взысканию налоговых
платежей, в том числе имущественных налогов, разделены между двумя
государственными органами: Федеральной налоговой службой (далее – ФНС
России) и Федеральной службой судебных приставов (далее – ФССП России),
эффективность принудительного исполнения обязанности по уплате

имущественных налогов зависит от деятельности как органов ФНС России, так и от деятельности органов ФССП России.

Имущество (движимое и недвижимое) имеет четкую территориальную принадлежность, которая определяется либо на основе государственной регистрации, либо при установлении места непосредственного расположения имущества. В связи с этим механизм имущественного налогообложения достаточно прост с точки зрения контроля за налогооблагаемой базой. Именно появление имущественного объекта налогообложения приводит к возникновению отношений по поводу уплаты налогов, в которых государство требует уплаты налога, а налогоплательщик, как обязанное лицо, должен своевременно произвести налоговый платеж.

Вопрос имущественного налогообложения и исполнения обязанности по уплате имущественных налогов является достаточно актуальным по той причине,

1 См.: Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. Сводные отчеты о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям // URL: // statistics\_ and\_analytics/forms/ (дата обращения: 01.10.2016).

что именно от взимания данных видов налогов зависит доходность региональных и местных бюджетов, а также бюджета в целом.

**Степень научной разработанности темы исследования.** Проблема уплаты налогов всегда находилась в центре внимания отечественных и зарубежных ученых. Так, некоторые проблемы, являющиеся предметом настоящего исследования, были проанализированы в диссертациях таких авторов, как А.Г. Апресова, И.Ю. Жалонкина, Д.Б. Занкин, Е.А. Имыкшенова, Е.У. Латыпова, В.В. Лукьянов, Е.В. Малахаткина, В.А. Мачехин, А.С. Нажесткин, А.Т. Новрузов, Т.Ю. Сащихина, Е.Е. Якушкина и др.

Различные аспекты налогообложения исследовались в трудах

отечественных ученых в области финансового права: Н.М. Артемова, Е.М. Ашмариной, О.В. Болтиновой, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, Т.А. Гусевой, А.В. Демина, В.М. Зарипова, В.В. Казакова, А.Н. Козырина, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Ю.М. Лермонтова, М.Ю. Орлова, С.Г. Пепеляева, М.Б. Разгильдиевой, Н.А. Саттаровой, Н.И. Химичевой, И.А. Цинделиани, А.В. Чуркина, Е.Е. Якушкиной и др.

В части изучения соотношения понятий «налоговое обязательство» и «налоговая обязанность» можно отметить научные разработки таких ученых, как М.В. Сенцова (Карасева), Н.П. Кучерявенко, Е.У. Латыпова, А.С. Титов и др.

Некоторые аспекты теории имущественного налогообложения представлены в защищенных в последние годы диссертациях по экономическим наукам Х.Б. Алиева, Э.Р. Мавлютова, М.В. Селюкова, Д.А. Смирнова и др.

Следует отдельно отметить работу Н.М. Артемова и Е.М. Ашмариной «Правовые основы налогообложения в Российской Федерации» 2003 года, в которой ставится ряд методологических проблем разграничения налоговой компетенции в Российской Федерации и предлагаются пути их решения.

Вместе с тем следует констатировать, что комплексного исследования
вопросов исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате

имущественных налогов в отечественной юридической науке до настоящего

времени не проводилось. В связи с этим круг неразрешенных вопросов, связанных с рассмотрением выбранной темы исследования, остается достаточно широким.

**Объект исследования** составляет совокупность общественных отношений, возникающих в сфере исполнения обязанности по уплате имущественных налогов.

**Предмет** **исследования** – нормы налогового законодательства,

регулирующие исполнение обязанности по уплате имущественных налогов;
нормы законодательства в сфере исполнительного производства,

регламентирующие принудительное исполнение обязанности по уплате имущественных налогов; правоприменительная практика, характеризующая деятельность ФНС России и ФССП России по сбору имущественных налогов; практика судов общей юрисдикции и арбитражных судов в части принудительного исполнения обязанности по уплате имущественных налогов, а также научные разработки ученых, проводивших исследования в данной области.

**Цель исследования** заключается в выработке научно обоснованных предложений, направленных на совершенствование налогового законодательства Российской Федерации и практики его применения в части исполнения обязанности по уплате имущественных налогов.

Указанная цель обусловила постановку следующих **задач**:

изучить теоретико-правовые основы исполнения обязанности по уплате имущественных налогов, определить понятие «имущественный налог» и выделить виды имущественных налогов, взимаемых в Российской Федерации;

дать общую характеристику института налоговой обязанности, исполнения обязанности по уплате налогов, исследовать формы исполнения обязанности по уплате имущественных налогов;

охарактеризовать порядок уплаты налога, определив его особенности в отношении имущественных налогов;

выявить наиболее актуальные проблемы исполнения обязанности по уплате имущественных налогов в Российской Федерации и предложить способы их решения;

исследовать механизмы взаимодействия субъектов, участвующих в исполнении обязанности по уплате имущественных налогов, определить недостатки такого взаимодействия и выработать способы совершенствования указанных механизмов;

сформулировать предложения по совершенствованию законодательства, регулирующего исполнение обязанности по уплате имущественных налогов в Российской Федерации.

**Методологическую основу** работы составили такие общенаучные методы познания, как анализ (например, расчленение налога на элементы: субъект налога, объект обложения, размер налога и т.д.); синтез (например, при формулировании определений понятий «обязанность по уплате налогов», «исполнение обязанности по уплате налогов» и «имущественный налог» на основе выявленных признаков); сравнение (например, сопоставление применяемого в налоговом праве института пени с гражданско-правовым институтом неустойки).

Из специально-научных методов можно выделить формально-юридический метод, применение которого позволило определить юридические понятия, выявить их признаки, осуществить классификацию, толкование правовых предписаний и т.п.

Кроме указанных, автором использовался метод социологического исследования. В частности, им проведено анкетирование граждан по вопросам уплаты имущественных налогов, для выявления отношения опрашиваемых лиц к исполнению обязанности по уплате имущественных налогов. Автор проследил уровень активности позиции налогоплательщиков в сфере действия системы исчисления имущественных налогов.

**Эмпирической базой** исследования выступили материалы судебно-арбитражной практики и практики государственных органов, осуществляющих принудительное взыскание задолженности по имущественным налогам, статистические данные за 2013-2016 гг., включающие в себя количественные показатели сбора налогов и образовавшейся задолженности, отчеты налоговых органов о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям,

результаты социологического исследования, проведенного в форме

анкетирования, архивные данные налоговых органов и органов ФССП России.

**Теоретическая** **основа** **исследования.** Общетеоретическую основу

диссертационного исследования составили труды С.С. Алексеева,

Б.Т. Базылева, О.С. Иоффе, А.В. Малько, М.Н. Марченко, П.Е. Недбайло, Г.Ф. Шершеневича и др.

Теоретическую базу исследования составили научные труды классиков финансового права дореволюционного периода (С.И. Иловайского, А.А. Исаева, В.А. Лебедева, И.X. Озерова, И.Т. Тарасова, Н.И. Тургенева, И.И. Янжула), а также советского периода (В.В. Бесчеревных, Е.А. Ровинского, А.А. Соколова, Р.О. Халфиной, С.Д. Цыпкина, М.И. Пискотина и др.).

Существенное влияние на формирование научных взглядов автора оказали труды таких ученых-юристов, как К.С. Бельский, С.Н. Братусь, Л.К. Воронова, Е.Ю. Грачева, А.Н. Козырин, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, О.Э. Лейст, С.Г. Пепеляев, Н.А. Саттарова, И.С. Самощенко, М.Х. Фарукшин, Н.И. Химичева и др.

Важную роль в проведении настоящего исследования сыграли научные
разработки известных ученых в области финансового и налогового права:
Л.Л. Арзумановой, Н.М. Артемова, Е.М. Ашмариной, О.В. Болтиновой,
А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, Т.А. Гусевой, А.В. Демина,

М.Ф. Ивлевой, М.В. Карасевой, Д.Л. Комягина, Ю.А. Крохиной, И.Б. Лагутина, Ю.М. Лермонтова, М.Ю. Орлова, Е.В. Покачаловой, М.Б. Разгильдиевой, Г.П. Толстопятенко, А.А. Шахмаметьева, Р.А. Шепенко, Е.Е. Якушкиной, А.А. Ялбулганова и др.

В работе также использовались труды ученых-социологов

В.П. Тугаринова, Г.Л. Смирнова, В.А. Кучинского и др.

Исследуя вопросы обеспечения уплаты налогов, автор анализировал работы таких ученых, как М.Е. Верстова, Е.А. Имыкшенова, Е.У. Латыпова, О.В. Пантюшов и Г.А. Солодянкина. По вопросам, связанным с государственным

управлением, использовались труды ученых-административистов Д.Н. Бахраха, Б.В. Россинского, Ю.Н. Старилова и др.

Автором использовались работы в области гражданского права и процесса, а также исполнительного производства М.А. Викут, Е.Н. Воронова, В.В. Захарова, И.М. Зайцева, О.В. Исаенковой, И.В. Решетниковой, Е.А. Суханова и др.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в: а) расширении научных представлений о правовых и организационных механизмах исполнения налоговой обязанности в отношении имущественных налогов в Российской Федерации; б) совершенствовании категориального аппарата налогового права; в) выработке предложений, направленных на совершенствование правового регулирования имущественного налогообложения в Российской Федерации.

В работе предложена авторская концепция повышения эффективности исполнения обязанности по уплате имущественных налогов в Российской Федерации.

Научная новизна проявляется в следующих **выносимых на защиту положениях.**

1. В настоящее время в России действует правовой режим, при котором устанавливается прямая зависимость признания объектов имущественных налогов от места нахождения движимых и недвижимых вещей, принадлежащих налогоплательщику. В основе применяемого территориального принципа учета лежат сведения государственных баз данных Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество (далее – ЕГРП), государственного кадастра недвижимости (далее – ГКН), Государственной инспекции безопасности дорожного движения (далее – ГИБДД). Налогоплательщиками имущественных налогов выступают физические и (или) юридические лица, независимо от целей использования имущества. На основании указанных признаков к имущественным налогам в Российской Федерации можно отнести налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог, налог на имущество физических лиц, а также налог на игорный бизнес, который обладает признаками

имущественного налога (при условии, если объектом налогообложения выступает игровой стол и (или) игровой автомат, которые подлежат регистрации в налоговом органе по месту их установки (п. 2 ст. 366 НК РФ)).

1. Исполнение налоговой обязанности основывается на принципах определения момента уплаты имущественного налога. Во-первых, обязанность считается исполненной с момента перечисления правильно исчисленной суммы налога в бюджет («трансфертный» принцип или принцип «перечисления»). Во-вторых, при квалификации поведения налогоплательщика налоговыми органами имеет значение «формальный» принцип, в силу которого налоговая обязанность признается исполненной, если налогоплательщиком добросовестно совершена совокупность юридически значимых действий, а именно: сумма налога правильно и полно исчислена; распоряжение банку о перечислении суммы налога в бюджет направлено своевременно; налоговая отчетность составлена обоснованно. Формальный принцип исполнения налоговой обязанности применяется при оценке налоговым органом добросовестности налогоплательщика.
2. Для определения характера общественных отношений, возникающих в процессе исполнения налоговой обязанности в Российской Федерации, предлагается законодательно разграничить две формы исполнения налоговой обязанности – добросовестную и принудительную, в основу которых заложен субъективный индивидуально-волевой характер налоговых отношений. Критерием разграничения указанных форм служит принцип определения момента уплаты имущественного налога, что необходимо для признания налогоплательщика добросовестным или недобросовестным. Если моментом исполнения обязанности признается только день перечисления правильно исчисленной суммы налога в бюджет, то налогоплательщик, уплативший налог в срок, считается добросовестным. Если же моментом исполнения налоговой обязанности признается весь период совершения совокупности юридически значимых действий, необходимых для зачисления суммы налога в бюджет, а исполнение подразделяется на этапы, то в этом случае налогоплательщик может быть признан недобросовестным в случае

ненадлежащего совершения по его воле одного или нескольких юридически значимых действий по исполнению налоговой обязанности. В отношении же имущественных налогов, плательщиками которых выступают физические лица, предлагается добросовестными признавать также налогоплательщиков, заявивших о наличии у них неучтенного движимого и (или) недвижимого имущества с момента подачи в налоговый орган заявления о таком имуществе.

4. Особенностью правового регулирования исполнения обязанности по уплате имущественных налогов, в отличие от многих других налогов, является комплексность и многоуровневость, что напрямую влияет на механизм правового регулирования отношений, возникающих при исполнении обязанности по уплате имущественных налогов. Комплексность обусловлена применением в процессе исполнения обязанности по уплате имущественных налогов норм не только налогового права, но и гражданского, административного, земельного и других отраслей российского права. Многоуровневость связана с тем, что имущественные налоги делятся на региональные и местные налоги, отдельные элементы которых определяются как законодательством субъектов Российской Федерации, так и правовыми актами органов местного самоуправления.

В связи с этим эффективность имущественного налогообложения в Российской Федерации напрямую зависит не только от изменения норм налогового права, но и других отраслей права (гражданского, градостроительного, земельного). Так, например, в Гражданском кодексе РФ (далее – ГК РФ) не определено - что является объектом незавершенного строительства, но при этом в главе 32 НК РФ «Налог на имущество физических лиц» объект незавершенного строительства относится к объектам налогообложения. В работе предлагается для целей налогообложения объектом незавершенного строительства считать недвижимое имущество, поставленное на кадастровый учет как объект незавершенного строительства на основании правоустанавливающих документов на земельный участок, на котором расположен объект незавершенного строительства.

1. Открытость перечня объектов налогообложения налога на имущество физических лиц, установленная в п. 6 ст. 401 НК РФ (к объектам налогообложения относятся также «иные здание, строение, сооружение, помещение»), противоречит такому принципу налогового права, как принцип определенности налога, и не позволяет налогоплательщику точно определить имущество, в отношении которого у него возникает налоговая обязанность. В работе предлагается дополнить указанное положение словосочетанием «сведения о которых содержатся в ЕГРП, ГКН».
2. Выявлено, что в настоящее время отсутствуют единые подходы к определению базовых понятий имущественного налогообложения, таких как инвентаризационная, кадастровая и рыночная стоимость имущества как налоговой базы, что вызывает значительные противоречия как в теории, так и в практике исполнения обязанности по уплате имущественных налогов. Так, например, земельный налог взимается исходя из кадастровой стоимости земельного участка, а налог на имущество физических лиц исчисляется исходя из инвентаризационной стоимости, если субъектом Российской Федерации не принято решение об определении налоговой базы на основе кадастровой стоимости. В этой связи, по мнению автора, необходима унификация указанных понятий и выработка единого подхода к оценке стоимости имущества, а также законодательное закрепление методики осуществления такой оценки.
3. В качестве дополнительных способов повышения эффективности исполнения обязанности по уплате имущественных налогов в Российской Федерации предлагается ввести в НК РФ статьи, закрепляющие механизм налогового стимулирования добросовестных плательщиков, например, получение дополнительной налоговой льготы; освобождение от уплаты налога на определенный срок; возвращение части уплаченного налога. В связи с тем, что в абз. 2 п. 1 ст. 56 НК РФ установлена невозможность индивидуального подхода к применению норм законодательства о налогах и сборах, определяющих основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, предлагается внести изменения в НК РФ, позволяющие применять меры

налогового стимулирования к добросовестным плательщикам имущественных налогов.

**Теоретическая и практическая значимость исследования** определяется
разработкой института имущественного налогообложения, а также анализом
исполнения обязанности по уплате имущественных налогов с ориентацией на
концепции, предложенные другими отраслями научного знания, что позволяет
говорить о комплексности данного исследования. Введение категории
«имущественный налог» упорядочивает систему налогов, позволяет

классифицировать их исходя из объекта налогообложения. Данные теоретические разработки могут быть использованы для преподавания финансового и налогового права в образовательных организациях.

Кроме того, результаты исследования представляют практическую значимость в связи с ярко выраженным прикладным характером предложенных рекомендаций, позволяющих, на наш взгляд, усовершенствовать процедуру взимания имущественных налогов. Данные научные разработки рассчитаны на получение теоретических и практических навыков не только сотрудниками органов, осуществляющих принудительное исполнение обязанности по уплате имущественных налогов, но и сотрудниками органов, осуществляющих информационное взаимодействие с налоговыми органами в области начисления имущественных налогов.

**Положения диссертации были апробированы:**

– при проведении семинарских занятий по дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право», «Земельное право» на юридическом факультете Юго-Западного государственного университета;

– в выступлениях с докладами на различных, в том числе международных,
научно-практических конференциях: Международной научно-практической
конференции «Налоговое и бюджетное право: современные проблемы
имущественных отношений» (Воронеж, 2012); VIII Международной научно-
практической конференции «Соотношение публично-правовых и частноправовых
начал в регулировании общественных отношений» (Курск, 2012);

V Международной научно-практической конференции «Кутафинские чтения» «Конституционализм и правовая система России: итоги и перспективы» (Москва, 2013) и др. Диссертант участвовал в Международном молодежном научном форуме «Ломоносов-2011», на котором была представлена работа автора о проблемах принудительного исполнения налоговой обязанности в РФ;

– в результате опубликования научных статей по теме исследования в
ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях («Финансовое право»,
«Налоги и финансовое право», «Право и экономика», «Известия Юго-Западного
государственного университета»); в различных сборниках статей, в том числе
сборниках тезисов научно-практических конференций, например в сборнике
научных трудов, посвященных 200-летию Государственного контроля (Курск,
2011); сборнике материалов Межрегиональной студенческой научно-

практической конференции «Право и законность: вопросы теории и практики» (Абакан, 2011) и др.;

– при проведении научных исследований по теме: «Бюджетная реформа в России и совершенствование правового регулирования региональных бюджетных отношений» в рамках гранта Российского гуманитарного научного фонда (проект № 11-03-00522а).

**Структура работы** обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, объединяющих 6 параграфов, заключения, списка использованных источников.